



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

DALILA APARECIDA DURAU

**ACOMPANHAMENTO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA: ESTUDO DAS
CONDIÇÕES PARA A INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO
PROCESSADOS NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**CURITIBA
2019**

DALILA APARECIDA DURAU

**ACOMPANHAMENTO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA: ESTUDO DAS
CONDIÇÕES PARA A INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO
PROCESSADOS NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA
2019

TERMO DE APROVAÇÃO

DALILA APARECIDA DURAU

ACOMPANHAMENTO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA: ESTUDO DAS CONDIÇÕES PARA A INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná. Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe
Orientador – Departamento de Ciências Contábeis – UFPR

Curitiba, 16 de maio de 2019.

" Se você não gosta de onde está, mova-se! Você não é uma árvore!"
(Autor Desconhecido)

RESUMO

O presente trabalho refere-se ao mapeamento das condições de inscrição de restos a pagar processados e não processados na Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências da Saúde, nos anos de 2016 a 2018. O objetivo geral deste trabalho foi analisar as condições para a inscrição dos empenhos em restos a pagar e verificação do enquadramento legal para a utilização deste instrumento. Esta pesquisa classifica-se como descritiva, explicativa, bibliográfica, documental e de natureza qualitativa, aplicada como estudo de caso. Para explicar o instrumento “restos a pagar” e sua divisão em processados e não processados, foi realizado um levantamento na literatura acerca do orçamento público, princípios orçamentários, processo orçamentário e execução financeira e orçamentária. A coleta de dados foi realizada a partir de dados obtidos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal e Tesouro Gerencial, e foram feitas análises com base na legislação vigente. A literatura aponta que os empenhos inscritos como restos a pagar não processados, pendentes de liquidação e pagamento, acabam por afetar a programação financeira do exercício, em razão da utilização da receita do ano corrente para pagar as despesas do exercício anterior. Os resultados da pesquisa evidenciaram que o Setor de Saúde inscreveu quase que a maior parte dos empenhos na condição de não processados no período analisado. Uma análise mais aprofundada, com maior abrangência temporal e institucional se faz necessária para avaliar o impacto do pagamento dos restos a pagar inscritos na programação financeira.

Palavras-chave: Execução Orçamentária. Orçamento Público. Inscrição de Restos a Pagar. Restos a Pagar Processados e Não Processados.

ABSTRACT

This research refers to the mapping of processed and not processed amount owed's registrations in Paraná's Federal University, Health Science's Sector, from 2016 to 2018. The main objective was to analyse the conditions of amount owed's registrations and verify the legal composition to the this instrument's execution. The research classifies as descriptive, explanatory, bibliografy, documentary, and qualitative source, applied as a case study. To explain the instrument "amount owed" and it's divisions (processed and not processed) was performed a literature's research the public budget, budget's principles, budget's processes and financial and budget's execution. The data's collection was made from the obtained data of the Integrated Federal Financial Administration System and the app "Tesouro Gerencial", and it was analysed based on the current legislation. The literature indicates that the enrolled aquisitions as "not processed amount owed", pending of settlement and payment, ends up affecting the annual financial programming, just because of the use of the current annual revenue to pay expenditures for the previous financial year. The results have evidenced that the Health Science's Sector enrolled most of their aquisitions as "not processed amount owed" in the analysed range. A deeper analysis, with longer temporal and institucional coverage is necessary to evaluate the impact of enrolled "amount owed" on the financial's programming.

Key words: Budget's Execution, Public Budget, Enrolled Amount Owed, Processed and not processed amount owed.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – RESTOS A PAGAR PROCESSADOS - QUANTIDADE	43
TABELA 2 - RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS - QUANTIDADE	43
TABELA 3 - QUANTIDADE DE EMPENHOS X INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR..	44
TABELA 4 - RESTOS A PAGAR PROCESSADOS – VALOR (em R\$)	45
TABELA 5 - RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS – VALOR (em R\$)	45
TABELA 6 – VALOR EMPENHADO X INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR.....	46
TABELA 7 - RESTOS A PAGAR X LIQUIDAÇÕES TOTAIS	48

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - QUANTIDADE DE EMPENHOS X INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR ..	44
FIGURA 2 - VALOR INSCRITO EM RESTOS A PAGAR	47

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	10
1.2	OBJETIVOS	11
1.2.1	Objetivo Geral	11
1.2.2	Objetivos Específicos	11
1.3	JUSTIFICATIVAS	11
2	REVISÃO DE LITERATURA	13
2.1	ORÇAMENTO PÚBLICO	13
2.2	PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS	15
2.2.1	Princípio da unidade	16
2.2.2	Princípio da universalidade	16
2.2.3	Princípio da anualidade ou da periodicidade	17
2.2.4	Princípio do orçamento bruto	17
2.2.5	Princípio da exclusividade	18
2.2.6	Princípio da discriminação ou especificação	18
2.2.7	Princípio da não afetação das receitas	18
2.2.8	Princípio do equilíbrio	19
2.2.9	Princípio da publicidade e transparência	20
2.2.10	Princípio da legalidade	20
2.3	PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	21
2.3.1	Elaboração da proposta orçamentária	21
2.3.2	Discussão, votação e aprovação da lei orçamentária	23
2.4	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA	24
2.4.1	Etapas da Receita	24
2.4.2	Estágios da Despesa	26
2.5	CONTROLE DE AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	30
2.6	RESTOS A PAGAR	31
2.6.1	Restos a Pagar Processados	32
2.6.2	Restos a Pagar Não Processados	33
2.6.3	Condições para Inscrição de Restos a Pagar	33
2.6.4	Críticas ao instrumento de Restos a Pagar	34
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	37
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	37
3.2	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	37
3.3	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA	38
3.4	LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES	38
4	ESTUDO DE CASO - INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR	39
4.1	CARACTERIZAÇÃO DE INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR	39
4.2	HISTÓRICO DA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR	39
4.3	FONTE DE INFORMAÇÕES PARA LEVANTAMENTO DOS DADOS	41
4.3.1	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal	41
4.4	DESENVOLVIMENTO DA ANÁLISE DE DADOS E INFORMAÇÕES	42
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
	REFERÊNCIAS	51

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Após a realização do empenho, tendo por base a dotação orçamentária à respectiva despesa, inicia-se o cumprimento do contrato, convênio ou determinação legal. O próximo estágio consiste na liquidação da despesa, a qual constitui-se na verificação do direito do credor com base nos títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, tendo por finalidade apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata, e a quem se deve pagar para extinguir a obrigação. Somente após a regular liquidação ocorre o pagamento.

No entanto, ao final do exercício financeiro, os gestores públicos se veem diante de um calendário estabelecido para o encerramento do exercício e de diversos empenhos ainda não entregues pelos fornecedores, ou de notas fiscais em fase de liquidação.

Caso uma despesa não seja paga ao término do exercício financeiro (31/12), a legislação permite que esta seja inscrita em restos a pagar, e o pagamento pode ser realizado no exercício subsequente, caso se conclua os estágios faltantes da execução da despesa.

O instrumento restos a pagar é criticado por diversos autores, entre os quais Giacomoni (2017) e Piscitelli, Timbó e Rosa (2004), que consideram que a conduta do comprometimento indiscriminado das dotações consignadas no orçamento, no intuito de evitar a perda dos créditos disponíveis ao final do exercício financeiro, pode ocasionar desequilíbrios financeiros para o orçamento subsequente, em razão do descompasso entre a execução financeira e orçamentária.

Aquino e Azevedo (2017, p.581-583) apontam que “as consequências do aumento da inscrição de despesas em restos a pagar como passivo financeiro vão além do mero endividamento de um governo”. Os autores mencionam ainda que o relaxamento da rigidez do orçamento, a partir do carregamento dos créditos ou déficits (*carry-over*) entre os exercícios demanda que “parte das receitas e das disponibilidades do exercício seguinte seja reservada para acomodar os créditos e déficits carregados de exercício (s) anterior (es).”, o que pode ocasionar na perda da credibilidade do orçamento como ferramenta de gestão.

A partir destes dados, surge seguinte o questionamento: **quais são as condições para a inscrição de restos a pagar processados e não processados na Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências da Saúde?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar as condições para a inscrição de restos a pagar processados e não processados na Universidade Federal do Paraná – Setor de Ciências da Saúde.

1.2.2 Objetivos Específicos

- (i) Identificar os principais requisitos para a inscrição de restos a pagar;
- (ii) Mapear os principais processos para a inscrição de restos a pagar;
- (iii) Levantar na legislação o enquadramento das condições para a inscrição de restos a pagar, considerando o parecer do ordenador de despesas.

1.3 JUSTIFICATIVAS

A importância do estudo reside no fato de que a modalidade de restos a pagar não processados caracteriza-se como uma problemática, que de acordo com Aquino e Azevedo (2017), acabou por configurar um “orçamento paralelo”, segundo Acórdão do TCU, orçamento este que contempla a execução de despesas realizadas fora do orçamento regular. Cabe mencionar que os autores apontam ainda que, embora o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU) tenham alertado quanto ao uso abusivo desta modalidade de inscrição de restos a pagar, o volume no governo federal já começa a competir com o próprio orçamento.

Na prática, de acordo com Giacomoni (2018), verifica-se que ocorre a emissão de grande quantidade de empenhos ao final do exercício financeiro, no intuito do aproveitamento dos créditos, porém não existindo tempo hábil para a realização de todos os estágios das despesas, o que culmina no grande volume de inscrição de restos a pagar não processados. Assim, a difusão do conhecimento do impacto da inscrição de

restos a pagar no orçamento subsequente é de extrema importância para que os gestores possam avaliar a necessidade efetiva da inscrição dos empenhos em restos a pagar.

Por conta disso, o estudo sobre as condições para inscrição de restos a pagar é tema de muita relevância por conta do volume excessivo observado no governo federal. Ainda, é importante pois permite verificar se os gestores públicos estão aplicando os créditos orçamentários de maneira eficiente na condução de suas atividades.

A importância prática para a execução deste trabalho reside na sua aplicabilidade ao ambiente de trabalho do desenvolvedor do projeto, possibilitando a melhor aplicação possível aos recursos públicos no Setor de Ciências da Saúde da Universidade Federal do Paraná. Ainda, permite o desenvolvimento pessoal como cidadã que busca fiscalizar o acompanhamento da execução dos recursos de toda a sociedade.

Este projeto foi desenvolvido com esta introdução, a qual aborda a contextualização e problema de pesquisa, assim como os objetivos gerais e específicos e a justificativa do estudo. Em seguida, foi elaborada a revisão bibliográfica, a qual apresentará os principais conceitos sobre o tema Orçamento Público, Princípios Orçamentários, Processo Orçamentário, Execução Orçamentária e Financeira, Controle de Avaliação da Execução Orçamentária e Financeira e Restos a Pagar. Na sequência, apresenta-se a metodologia, com as classificações quanto à tipologia da pesquisa e o levantamento de dados, bem como o desenvolvimento do trabalho.

Por fim, são apresentadas as referências da bibliografia utilizada para o desenvolvimento deste trabalho.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Essa seção foi elaborada com o intuito de apresentar o embasamento teórico dos objetivos citados nesse trabalho, e tratará dos seguintes temas: Orçamento Público, Princípios Orçamentários, Processo Orçamentário, Execução Orçamentária e Financeira, Controle de Avaliação da Execução Orçamentária e Financeira e Restos a Pagar.

2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

Considerando que os recursos são escassos e as necessidades da sociedade são ilimitadas, o orçamento representa o instrumento fundamental do governo, e o principal documento de políticas públicas, “buscando o melhor emprego dos meios disponíveis para minimizar os problemas econômicos e sociais existentes” (KOHAMA, 2014, p.41).

Sob o ponto de vista de Giacomoni (2018), os orçamentos públicos devem ser instrumentos que auxiliem o Executivo nas várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle. Tal afirmação é corroborada pelos autores Piscitelli, Timbó e Rosa (2004), que acrescentam ainda que a materialização das ações estatais, seja ela por meio da manutenção de suas atividades ou por meio da execução de seus projetos, ocorre em razão do orçamento público, instrumento este que deve discriminar a origem e o montante dos recursos obtidos e a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

O planejamento estrutural das ações governamentais se dá por meio dos instrumentos de planejamento e orçamento da Constituição: O Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), leis que, em conjunto, materializam o planejamento e a execução das políticas públicas dos entes da Federação, no âmbito federal, estadual e municipal. (CARVALHO, 2014).

A obrigatoriedade de que o setor público realize planejamento e orçamento está expressamente prevista na Constituição Federal (BRASIL², 1988), que em seu art. 174 estabelece o planejamento como determinante para o setor público, e indicativo para o setor privado. O orçamento e planejamento público são regulamentados por diversas normas, tais como: Lei 4.320/1964, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), etc.

A Constituição Federal de 1988 (BRASIL², 1988), trouxe evidente avanço ao processo orçamentário brasileiro ao introduzir o processo de planejamento no ciclo orçamentário, por meio da integração entre plano e orçamento, por meio da criação do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias. (GIACOMONI, 2018).

O Plano Plurianual (PPA) consiste no planejamento estratégico das políticas públicas a médio prazo, e retrata em visão macro, as intenções do gestor público para um período de quatro anos. Segundo o art. 165:

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. (BRASIL², 1988).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) também surgiu por meio da Constituição Federal (BRASIL², 1988), objetivando ser o elo entre o planejamento estratégico e o planejamento operacional (Lei Orçamentária Anual), tendo como finalidade principal nortear a elaboração dos orçamentos anuais. (KOHAMA, 2014). De acordo com o disposto no art. 165:

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (BRASIL², 1988).

A relevância da Lei de Diretrizes Orçamentárias consiste exatamente em diminuir a distância entre os planos e as leis orçamentárias, por meio de identificação das metas e prioridades. Cabe mencionar que a Lei Complementar nº 101/2000 aumentou o significado e a relevância desta lei, ao atribuir-lhe a responsabilidade de disciplinar temas específicos, tais como: metas fiscais, riscos fiscais, critérios e forma de limitação de empenho, etc.

No que se refere à Lei Orçamentária Anual (LOA), de acordo com Kohama (2014):

Para viabilizar a concretização das situações planejadas no plano plurianual e, obviamente transformá-las em realidade, obedecida a lei de diretrizes orçamentárias, elabora-se o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados. (KOHAMA, 2014, p.44).

Portanto, a Lei Orçamentária Anual é o instrumento que expressa a alocação de recursos públicos, sendo operacionalizada por meio de diversas ações, sendo o orçamento propriamente dito, por meio do qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo autoriza, por certo período de tempo, a execução das despesas e a arrecadação das receitas.

Ou seja, a LOA, orientada pelas diretrizes objetivos e metas do PPA, compreende as ações a serem executadas, seguindo as metas e prioridades estabelecidas na LDO.

A LOA é estruturada por meio de uma tripartição orçamentária (fiscal, seguridade social e investimentos das empresas estatais) apenas para fins de melhor organização, tendo em vista que há uma integração, coordenação e consolidação entre os orçamentos. Giacomoni (2018) destaca que esta integração é uma das novidades mais marcantes do texto constitucional de 1988, por meio da regra da unidade-universalidade orçamentária. Conforme previsto no art. 165:

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público. (BRASIL², 1988).

Carvalho (2014) afirma que os instrumentos de planejamento possuem igual importância, ressaltando que é por meio do orçamento público (Lei Orçamentária Anual), que o governo prevê a arrecadação de receitas e fixação de despesas para o período de um ano.

2.2 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

No intuito de que o orçamento “seja a expressão fiel do programa de um governo” (KOHAMA, 2014, p.46) faz-se necessária a observância de princípios orçamentários na concepção da proposta orçamentária, que conforme estabelece o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2018), existem para aumentar a consistência e a estabilidade do sistema orçamentário. Tais princípios, apesar de impositivos, não possuem caráter absoluto, por apresentarem exceções.

2.2.1 Princípio da unidade

O princípio da unidade estabelece que o orçamento deve ser uno (apenas um orçamento) para cada ente da federação, no intuito de afastar a existência de orçamentos paralelos dentro da mesma pessoa política. Tal princípio encontra previsão expressa no ordenamento jurídico vigente. O MCASP (2018) traz a denominação deste como “princípio da unidade ou totalidade”.

A finalidade deste princípio é a de evitar a existência de orçamentos paralelos e extraordinários, bem como a proliferação de caixas ou fundos especiais com a finalidade de financiamento específico de determinadas despesas públicas.

A doutrina reconceitou o conceito clássico de unidade orçamentária, fazendo surgir a figura do princípio da totalidade, o qual garante que, apesar da coexistência de múltiplos orçamentos (fiscal, de investimento das empresas estatais e de seguridade social), estes necessitam sofrer consolidação no intuito de permitir ao governo uma visão geral do conjunto das finanças públicas, consoante Giacomoni (2018). Sendo assim, tem-se que o princípio da totalidade é um desdobramento do princípio da unidade.

2.2.2 Princípio da universalidade

Para que seja possível o controle parlamentar sobre as finanças públicas, tem-se o princípio da universalidade, o qual permite que o poder Legislativo conheça, a priori, todas as receitas e todas as despesas do governo. Giacomoni (2018) menciona que o princípio está claramente incorporado na legislação orçamentária brasileira, sendo expresso na Lei nº 4.320/64, conforme:

Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade. (BRASIL⁶, 1964).

Em síntese, este princípio estabelece a previsão de que o orçamento deve conter todas as receitas e despesas referentes aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta.

2.2.3 Princípio da anualidade ou da periodicidade

A determinação de que o orçamento público deve ser elaborado e autorizado para um período de um ano se dá em função da previsão do princípio da anualidade ou periodicidade. A principal finalidade deste princípio consiste em evitar a perpetuidade ou permanência da autorização para a gestão orçamentária e financeira.

Na visão dos autores Piscitelli, Timbó e Rosa (2004, p.47), este princípio encontra-se reforçado “pelo disposto no inciso I do art. 67 da atual Constituição, que veda o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual”. O MCAP assevera que, conforme a lei, no Brasil o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

Giacomoni (2018, p.73) ainda menciona a previsão desde a Lei 4.320/1964 (BRASIL⁶, 1964), de que os “orçamentos anuais fossem complementados com projeções plurianuais no âmbito dos investimentos”. A partir da Constituição de 1988 tal função cabe ao Plano Plurianual (PPA).

Como exceções a este princípio, tem-se os créditos especiais e extraordinários, os quais podem ser reabertos nos limites de seus saldos e incorporados à execução orçamentária do exercício financeiro subsequente, nos casos em que o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses do exercício financeiro. (BRASIL², 1988).

Além dos princípios mencionados, e expressamente previstos na Lei nº 4.320/64 - unidade, universalidade e anualidade - (BRASIL⁶, 1964), existem outros princípios orçamentários previstos expressamente na Constituição, que possuem tanta relevância no processo orçamentário quanto os demais.

2.2.4 Princípio do orçamento bruto

O princípio do orçamento bruto assevera que todas as receitas e despesas constarão da lei orçamentária pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções. Giacomoni (2018) menciona que a regra objetiva impedir a inclusão apenas de saldo positivo ou negativo proveniente do confronto entre receitas e despesas de determinado

serviço público. O princípio encontra previsão expressa no ordenamento jurídico vigente, tendo surgido junto ao princípio da universalidade e visando ao mesmo objetivo.

2.2.5 Princípio da exclusividade

O princípio da exclusividade estabelece que o orçamento deve conter apenas previsão da receita e fixação das despesas, permitindo-se exceção para autorizações de créditos suplementares e operações de crédito, inclusive por antecipação de receita orçamentária, objetivando com isso, de acordo com Kohama (2014, p.48), “evitar que se incluam na lei de orçamento normas relativas a outros campos jurídicos e, portanto, estranhas à previsão da receita e da fixação da despesa”.

Giacomoni (2018), ainda, destaca que este princípio surgiu para impedir que a celeridade processual da lei orçamentária fosse utilizada para aprovação de matérias não pertinentes com as questões financeiras.

2.2.6 Princípio da discriminação ou especificação

O princípio da discriminação ou especificação determina que as receitas e as despesas devem ser discriminadas, demonstrando pormenorizadamente a origem e a aplicação dos recursos. A premissa principal deste princípio é a de que a LOA não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras.

Existem exceções a este princípio, tais como: investimentos em regime de execução especial e reserva de contingência. Consoante Giacomoni (2018), este princípio possui a finalidade de apoiar o trabalho de fiscalização do legislativo sobre as finanças executivas, bem como inibir autorizações genéricas evitando o arbítrio na programação da despesa.

2.2.7 Princípio da não afetação das receitas

Os recursos auferidos com a arrecadação de impostos devem ser usados em benefício da coletividade, remunerando os chamados serviços gerais (*uti universi*), em

função do princípio da não afetação das receitas, o qual estabelece que é vedada a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções previstas no texto constitucional.

Giacomoni (2018) assevera que tais exceções acabam por mitigar o princípio. As exceções previstas se referem a: repartição da arrecadação de impostos, destinação de recursos para as ações e serviços de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, bem como a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, prestação de contragarantia à União e pagamento de débitos para com a União.

Ainda, a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL⁵, 2000), determina que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica sejam utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

2.2.8 Princípio do equilíbrio

O equilíbrio é o princípio que visa a assegurar que as despesas autorizadas não serão superiores à previsão das receitas, e, de acordo com Carvalho (2014), tal princípio é consagrado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL⁵, 2000), a qual prevê em seu art. 9º, que as despesas devem acompanhar o crescimento das receitas, caso contrário, deve haver limitação de empenho. O autor ainda afirma que:

De acordo com as regras da LRF, atualmente não mais se busca o equilíbrio orçamentário formal, mas sim o equilíbrio das finanças públicas. O Estado deverá pautar sua gestão pelo equilíbrio entre receitas e despesas evitando déficits desordenados e, conseqüentemente, endividamento do Estado. (CARVALHO, 2014, p.63).

Giacomoni (2018) destaca a importância deste princípio, em razão da interligação deste com outras áreas econômicas. Segundo o autor, o regramento constitucional vigente veda a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital. Tal vedação vincula o endividamento à realização e investimentos e não somente a manutenção da máquina estatal. É a chamada “regra de ouro”, prevista no art. 167, III.

2.2.9 Princípio da publicidade e transparência

O princípio da publicidade existe em razão de ser condição de eficácia do ato a divulgação em veículos oficiais de comunicação para conhecimento público, e de acordo com Carvalho (2014, p.70), este princípio “torna obrigatória a divulgação de atos, contratos e outros instrumentos celebrados pela Administração Pública direta ou indiretamente, para conhecimento, controle, início e eficácia de seus efeitos”. O MCASP (2018) destaca que tal princípio é básico da Administração Pública no regime democrático.

Já a transparência orçamentária consiste em ampla divulgação, inclusive em meio eletrônico, dos instrumentos de planejamento e orçamento, da prestação de contas e de diversos relatórios e anexos. Tal previsão encontra respaldo na Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL⁵, 2000):

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

O princípio da transparência está estritamente ligado ao da clareza, tendo em vista que “poder de comunicação do documento terá influência em sua melhor e mais ampla utilização e sua difusão será tanto mais abrangente quanto maior for a clareza que refletir”. (KOHAMA, 2014, p. 42-43). Dessa forma, não basta somente dar publicidade, e sim transparência em seu sentido mais amplo, que é o de entender e compreender o que está sendo publicado.

2.2.10 Princípio da legalidade

A aprovação do orçamento deve observar o processo legislativo, devendo ocorrer a apreciação dos projetos de lei dos instrumentos de planejamento pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum. De acordo com Carvalho (2014, p.45-46), “o princípio da legalidade orienta a estruturação do sistema orçamentário”, visando “combater as arbitrariedades emanadas do Poder Público”.

O MCASP (2018) destaca que o princípio apresenta o mesmo fundamento do princípio da legalidade aplicado à administração pública, segundo o qual o Poder Público só pode fazer o que a lei expressamente autorizar ou permitir. A finalidade principal deste princípio consiste em garantir que todos os atos relacionados aos interesses da sociedade devem passar pelo exame e aprovação do Legislativo.

2.3 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

De acordo com Giacomoni (2018, p. 222), “o orçamento deve ser visto como parte de um sistema maior, integrado por planos e programas de onde saem as definições e os elementos que vão possibilitar a própria elaboração orçamentária”. Este “sistema maior” seria o processo orçamentário, lapso temporal no qual as atividades típicas do Orçamento Público são executadas, sendo elas: a elaboração da proposta orçamentária, a discussão, votação e aprovação da lei orçamentária, a execução orçamentária e o controle de avaliação da execução orçamentária.

O processo consiste em uma atividade contínua, dinâmica e flexível, porém não autossuficiente, tendo em vista que a elaboração da proposta orçamentária se renova anualmente, sendo resultante do planejamento de médio prazo, o qual detalha o plano de longo prazo. Na sequência, foram abordadas as etapas que compõem o processo orçamentário.

2.3.1 Elaboração da proposta orçamentária

A etapa de elaboração consiste na integração entre planejamento e orçamento, o qual é possível por meio do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias, ambos instrumentos de planejamento que surgiram com a Constituição de 1988. Giacomoni (2018) ensina que o orçamento se constitui em um instrumento de curto prazo, o qual operacionaliza os planos de médio prazo, que por sua vez, atendem ao previsto pelos planos nacionais em que estão estabelecidos os grandes objetivos e metas, bem como os projetos estratégicos e as políticas básicas.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, aponta que a iniciativa de lei dos projetos de planejamento e orçamento (PPA, LDO e LOA) compete ao Poder Executivo. O órgão responsável pela elaboração, no nível federal, é o Ministério do

Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Já nos estados, Distrito Federal e municípios, há uma Secretaria do Poder Executivo do ente com a atribuição de elaborar estas leis.

Em relação aos demais poderes, Ministério Público e Defensoria Pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL⁵, 2000) estabelece que o Poder Executivo de cada ente deve colocar à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, no mínimo 30 dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.

Os poderes (Legislativo e Judiciário, e o Ministério Público e Defensoria Pública) devem elaborar suas propostas parciais dentro dos limites estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias e devem encaminhar ao Poder Executivo. Tal fato se faz necessário devido à responsabilidade constitucional do Executivo pelo envio da proposta consolidada ao Legislativo.

No que se refere aos prazos para o ciclo orçamentário, na esfera federal, a Constituição Federal de 1988 (BRASIL², 1988) § 9 aponta que a disposição sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual caberia à lei complementar. Como esta lei ainda não foi editada, os prazos são regulados pelo disposto no art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

§ 2º Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;

II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

III - o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

Em relação aos estados e municípios, os prazos devem constar, respectivamente, nas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas. A Lei 4.320/64 (BRASIL⁶, 1964), dispõe sobre o caso de o Executivo não encaminhar no prazo a sua proposta para apreciação

do Legislativo, estabelecendo que caberá ao Poder Legislativo apreciar novamente o orçamento vigente como se fosse uma nova proposta.

2.3.2 Discussão, votação e aprovação da lei orçamentária

A fase de discussão e aprovação corresponde ao debate entre os parlamentares sobre a proposta, tratando da tramitação do projeto de lei do orçamento no âmbito do poder Legislativo, conforme ensina Giacomoni (2018). A Constituição Federal de 1988 (BRASIL², 1988) estabelece que:

Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

No Poder Legislativo Federal, os projetos de lei são encaminhados para uma comissão mista permanente composta por senadores e deputados, denominada de Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização. Nos demais entes políticos, como estes possuem somente uma casa legislativa, é uma comissão permanente comum, composta por deputados nos estados e vereadores nos municípios.

O Presidente da República poderá enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação da nos projetos (PPA, LDO LOA e CRÉDITOS ADICIONAIS) enquanto não iniciada a votação, na comissão mista, da parte cuja alteração é proposta.

As emendas parlamentares, prerrogativas que o Poder Legislativo possui para influenciar a alocação dos recursos públicos, serão apresentadas também na Comissão Mista para emissão de parecer, e encaminhadas para apreciação pelo plenário das duas casas do Congresso Nacional.

A aprovação dos instrumentos de planejamento e orçamento, em cada uma das casas do Poder Legislativo, deve ocorrer por maioria simples, por se tratarem de leis ordinárias. Caso os prazos para aprovação não sejam cumpridos, há uma punição constitucionalmente estabelecida somente no que se refere a não aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Há previsão expressa de que a sessão legislativa não será interrompida caso não haja essa aprovação, ou seja, não haverá recesso parlamentar.

Após a aprovação dos projetos, os mesmos retornam para o Poder Executivo, para que este manifeste a concordância ou não com o que foi aprovado pelo Poder Legislativo.

2.4 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

A fase de execução orçamentária e financeira consiste na arrecadação das receitas e na realização das despesas, representando a transformação em realidade, do planejamento elaborado pelo Executivo e aprovado pelo Legislativo. Conforme dispõe o MCASP, o orçamento é um importante instrumento de planejamento, representando o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período.

Importante mencionar que na Lei Orçamentária Anual (LOA), as receitas são previstas e as despesas são fixadas, tratando-se de estimativas que podem vir ou não a ocorrer.

2.4.1 Etapas da Receita

A receita pública, de acordo com Kohama (2014), pode ser assim conceituada:

Entende-se, genericamente, por Receita Pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, e, também, a variação ativa, proveniente do registro do direito a receber no momento da ocorrência do fato gerador, quer seja efetuado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos que derivem direitos a favor do Estado (...). (KOHAMA, 2014, p.66).

As receitas públicas são registradas como receitas orçamentárias (quando representam disponibilidades de recursos financeiros) ou ingressos extraorçamentários (quando representam apenas entradas compensatórias, do qual o Estado é mero agente depositário).

Para que seja possível a realização das receitas, existem estágios ou etapas da receita pública, os quais “demonstram o caminho percorrido pela receita no seu processo de gestão”. (CARVALHO, 2014, p.334). As etapas da receita orçamentária, conforme previsto no MCASP, iniciam com a previsão, passam pelo lançamento, arrecadação e terminam com o recolhimento.

Cabe mencionar que nem todas as etapas citadas ocorrem para todos os tipos de receitas orçamentárias, podendo ocorrer a arrecadação de receitas que não foram previstas, bem como das que não foram lançadas, como por exemplo uma doação recebida pelos entes públicos.

Na sequência, foram abordadas as etapas de arrecadação da receita: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

a) Previsão

A previsão, também conhecida como fase de planejamento, consiste na estimativa de arrecadação da receita, constante da Lei Orçamentária Anual – LOA, resultante da metodologia de projeção de receitas orçamentárias. O MCASP dispõe que a previsão da receita é a etapa que antecede à fixação do montante de despesas que irão constar nas leis de orçamento, além de ser base para se estimar as necessidades de financiamento do governo.

Importante mencionar a previsão na Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL⁵, 2000):

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Existem receitas que podem vir a ser arrecadadas, embora não tenham sido previstas.

b) Lançamento

A etapa posterior ao da previsão é o lançamento, que segundo o Código Tributário Nacional (BRASIL¹, 1966), é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, e sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Existem três modos de ser proceder ao lançamento, quais sejam: lançamento de ofício, por declaração e por homologação. O lançamento de ofício, também chamado de direto “é efetuado pela administração sem a participação do contribuinte, sendo bons exemplos os impostos sobre a propriedade. (GIACOMONI, 2018, p. 337).

Já o lançamento por declaração ocorre quando o contribuinte presta declarações sobre os fatos à administração tributária, a qual cabe verificar as informações e efetivar

o lançamento. Quanto ao lançamento por homologação, cabe ao contribuinte verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e efetuar o pagamento no prazo, não ocorrendo prévio exame por parte da autoridade administrativa.

c) Arrecadação

Esta etapa corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro Nacional, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente. Conforme ensina Giacomoni (2018), é por meio deste estágio que o sujeito passivo quita suas obrigações junto ao Estado.

d) Recolhimento

A etapa final da realização da receita é o recolhimento, que consiste na transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro Nacional, responsável pela administração e pelo controle da arrecadação e programação financeira, observando o princípio da unidade de tesouraria ou de caixa. Na visão dos autores Piscitelli, Timbó e Rosa (2004, p.153), “só através do recolhimento, em conta específica, é que se pode dizer que os recursos estarão efetivamente disponíveis para utilização pelos gestores financeiros (...)”.

2.4.2 Estágios da Despesa

Assim como ocorre com as receitas, para que uma despesa seja realizada pelo Poder Público, esta deve passar por estágios. Os estágios da despesa são planejamento (fixação) e execução, sendo que a execução compreende três fases: empenho, liquidação e pagamento. Para Silva (2011), a despesa pública percorre os estágios de fixação, empenho, liquidação e pagamento. O referido autor não trata a execução como uma etapa segregada em 3 fases, como o fazem a maioria dos autores.

A despesa, de acordo com Carvalho (2014, p.380), pode ser conceituada como as “aplicações em dinheiro de recursos arrecadados pelo Estado com o objetivo de prover os serviços de ordem pública ou atender o próprio desenvolvimento econômicos do

Estado.” De acordo com o MCASP, a despesa pública consiste no conjunto de dispêndios realizados pelo Estado para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos.

Na sequência, foram abordados os estágios de execução da despesa pública: fixação, licitação, empenho, liquidação e pagamento.

a) Fixação

No que se refere às etapas da despesa pública, tem-se que a fixação e a programação da despesa orçamentária inserem-se no processo de planejamento, constituindo na dotação inicial da LOA que, segundo o princípio do equilíbrio, visa assegurar que as despesas autorizadas não serão superiores à previsão das receitas.

Consoante o MCASP, a etapa de planejamento envolve toda a análise para a formulação do plano e ações governamentais, que servirão de base para a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira e o processo de contratação. De acordo com Kohama (2014), a etapa da fixação é concluída com a autorização dada pelo Poder Legislativo por meio da lei orçamentária anual.

Uma vez publicada a LOA, cria-se o crédito orçamentário e, a partir daí, tem-se o início da execução orçamentária propriamente dita e da execução financeira. A execução orçamentária pode ser definida como sendo a utilização das dotações dos créditos consignados na Lei Orçamentária Anual, enquanto que a execução financeira representa a utilização dos recursos financeiros. Pode-se ainda tratar destas fases por meio da distinção entre as palavras crédito e recurso, utilizando-se do termo crédito para designar o lado orçamentário e recurso para designar o lado financeiro.

As duas execuções ocorrem concomitantemente, estando atreladas uma à outra. Se houver orçamento e não existir o financeiro, a despesa não pode ser realizada. Ainda, se houver recurso financeiro e não houver a disponibilidade orçamentária, o recurso não pode ser gasto.

Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, serão entregues na forma de duodécimos, até o dia 20 de cada mês, conforme previsto no artigo 168 da Constituição.

Já a descentralização de créditos orçamentários, conforme o MCASP, consiste na distribuição dos valores autorizados em lei para as unidades administrativas responsáveis, em cada órgão, pela execução da despesa, mantidas as classificações institucional, funcional, programática e econômica.

Quando a descentralização envolver unidades gestoras de um mesmo órgão, tem-se a figura da descentralização interna, também chamada de provisão. No caso de envolver unidades gestoras de órgãos ou entidades de estrutura diferente, tem-se a figura da descentralização externa, também denominada de destaque.

A programação orçamentária e financeira compreende a compatibilização dos fluxos de pagamento e de recebimento, no intuito de ajustar a despesa fixada às novas projeções de resultados e de arrecadação. A Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL⁵, 2000), estabelece que, no caso de frustração da receita, deve ser estabelecida limitação de empenho e movimentação financeira, com o objetivo de atingir os resultados previstos na LDO e impedir a assunção de compromissos sem respaldo financeiro.

Giacomoni (2018) menciona ainda que, no estabelecimento do cronograma de desembolso devem ser avaliados os créditos adicionais e as operações extraorçamentárias, em especial os restos a pagar, de forma que a programação funcione como um fluxo de caixa, o qual permita ajusta a realização das despesas com a arrecadação das receitas.

b) Licitação

Antecede a execução da despesa o processo de licitação e contratação. A licitação é o procedimento administrativo que tem por objetivo verificar, entre vários fornecedores habilitados, quem oferece condições mais vantajosas para aquisição de bem ou serviço, observando os princípios estabelecidos no art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL², 1988).

c) Empenho

Como segunda etapa da despesa pública, tem-se a fase da execução, conforme previsto no MCASP, e para que a despesa orçamentária seja efetivada, após a observância do processo licitatório (se for o caso), é necessário o cumprimento de três estágios: empenho, liquidação e pagamento. (GIACOMONI, 2018).

O empenho, segundo a Lei 4.320/64 (BRASIL⁶, 1964), é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Tal artigo deve ser entendido como uma garantia ao credor que, se ele cumprir os termos do que foi tratado com a Administração, receberá o pagamento que estará reservado para ele.

Este instrumento precede a realização da despesa e está adstrito ao limite do crédito orçamentário. Giacomoni (2018) ensina ainda que este estágio representa o principal mecanismo de que dispõe a administração pública para monitorar e controlar a execução de seus orçamentos. Conforme o MCASP, os empenhos são classificados de acordo com a natureza e a finalidade, sendo modalidades de empenho: ordinário, por estimativa e global.

O empenho ordinário deve ser realizado para as despesas com montante previamente conhecido e cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez. Em relação ao empenho por estimativa, tal modalidade deve ser utilizada para as despesas cujo montante não se possa determinar. Por fim, o empenho global deve ser realizado para atender às despesas com montante também definido, sendo permitida tal modalidade para despesas contratuais e outras sujeitas a parcelamento.

d) Liquidação

Uma vez empenhada a despesa e após a entrega do bem ou da prestação do serviço, tem-se o segundo estágio da execução da despesa: a liquidação. (GIACOMONI, 2018). O autor ainda destaca que neste estágio são conduzidas as averiguações sobre o cumprimento, por parte do credor, das obrigações previamente acertadas na licitação,

no contrato, no empenho, etc., evitando, dessa forma, o pagamento sem o implemento de condição.

A Lei 4.320/64 (BRASIL⁶, 1964) estabelece que a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito. Este procedimento tem como objetivo verificar a importância exata a pagar e a quem se deve pagar, para extinguir a obrigação.

O empenho gera obrigações entre as partes, no entanto, a efetiva obrigação de pagar só é reconhecida após o ato de liquidação, logo após a administração constatar a efetiva entrega do bem ou serviço conforme as especificações estabelecidas em contrato.

e) Pagamento

Após a regular liquidação da despesa, ocorre o último estágio da despesa pública: o pagamento. O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor mediante cheque nominativo, ordens de pagamento ou crédito em conta. A Lei 4.320/64 (BRASIL⁶, 1964) em seu art. 64 estabelece que “a ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”. Giacomoni (2018) afirma que a realização da despesa finaliza com o pagamento propriamente dito.

Na ausência do cumprimento das etapas de liquidação e/ou pagamento durante o exercício financeiro, ocorrerá a figura de “restos a pagar”, modalidade de dívida flutuante que compreende as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro.

2.5 CONTROLE DE AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

O propósito da avaliação orçamentária é o de contribuir para a qualidade da elaboração de uma nova proposta orçamentária, reiniciando assim um novo ciclo orçamentário.

De acordo com Giacomoni, a legislação vigente estabelece que o controle da execução orçamentária compreenderá:

- a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

- a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos;
- cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. (GIACOMONI, 2018, p. 360).

No que se refere ao controle, o orçamento surge como um instrumento para atingir tal objetivo, consistindo em uma forma de assegurar ao Executivo (controle interno) e ao Legislativo (controle externo), que os recursos serão aplicados conforme previsão legal. A Lei 4.320/1964 (BRASIL⁶, 1964) admite a existência simultânea de dois sistemas de controle: controle interno e externo. O controle interno é atinente ao âmbito do próprio Poder, ao passo que o controle externo é realizado por uma instituição independente e autônoma (a cargo do Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União).

2.6 RESTOS A PAGAR

Se a despesa empenhada não for paga até o término do exercício financeiro (31 de dezembro), esta poderá ser inscrito em “restos a pagar”, com o pagamento podendo ser realizado em exercício subsequente, caso se conclua os estágios faltantes da execução da despesa.

Quando uma despesa é empenhada em um exercício e é paga somente no seguinte, ela deve ser contabilizada como pertencente ao exercício financeiro do empenho, “onerando as dotações orçamentárias daquele exercício”. (KOHAMA, 2014, p.142). Assim, os restos a pagar serão contabilizados como despesas extraorçamentárias, já que o empenho foi efetuado dentro do orçamento do exercício anterior.

Ou seja, os restos a pagar são constituídos por recursos correspondentes a exercícios financeiros já encerrados. Entretanto, integram a programação financeira do exercício em curso. Carvalho (2014, p.547) destaca que, com a inscrição em restos a pagar “o recurso é ‘reservado’ para que se possa pagar a despesa no próximo ano”. O autor afirma ainda que tal regra está em “perfeita sintonia com o princípio do equilíbrio das finanças públicas consagrado na LRF”.

Silva (2011, p.274) menciona ainda a importância de ver o instrumento de restos a pagar com reservas, analisando ainda sob o aspecto da Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual estabelece a relevância de que a “despesa e assunção de compromisso sejam

registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter suplementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa”.

Acrescenta, ainda, que antes da LRF era comum a inscrição de despesas em restos a pagar não processados de despesas como telefone, gás, energia elétrica, que na verdade competiam a outro exercício, o que acabava por não atender a independência de exercícios.

Conforme previsto na Lei 4.320/1964 (BRASIL⁶, 1964), consideram-se restos a pagar (RAP) ou resíduos passivos as despesas empenhadas, mas não pagas dentro do exercício financeiro. Os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida, constituem-se em modalidade de dívida pública flutuante e são registradas por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

Silva (2011, p.274) menciona ainda a importância de ver o instrumento de restos a pagar com reservas, analisando ainda sob o aspecto da Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual estabelece a relevância de que a “despesa e assunção de compromisso sejam registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter suplementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa”.

2.6.1 Restos a Pagar Processados

É importante ter o entendimento dos estágios da despesa porque a legislação (BRASIL⁶, 1964) distingue as despesas processadas das não processadas. As despesas processadas dizem respeito a empenhos executados e liquidados, prontos para o pagamento.

Silva (2011) afirma que, somente podem ser inscritas em restos a pagar processados as despesas de competência do exercício financeiro, nas quais o material, obra ou serviço empenhado já tenha sido prestado ou entregue pelo fornecedor.

Quando da inscrição na condição os restos a pagar processados, como se trata de uma despesa já liquidada que recebeu o ateste, não há necessidade de nenhuma confirmação do ordenador de despesas quanto à necessidade de inscrição, conforme afirma Pacelli (2018).

2.6.2 Restos a Pagar Não Processados

As despesas não processadas referem-se aos empenhos de contratos e convênios em plena execução, logo, ainda não existe direito líquido e certo do credor. A despesa pública deve passar pelos estágios da execução: empenho, liquidação e pagamento. Portanto, o pagamento de restos a pagar não processados, o qual passou apenas pelo estágio do empenho, só poderá ocorrer após a sua regular liquidação.

Silva (2011, p.275) defende que, no caso da inscrição em restos a pagar do exercício anterior tiver como correspondência o registro de um ativo em formação, “parece defensável a inscrição em restos a pagar correspondente ao valor do ativo em andamento ou a incorporar”.

Ainda, o autor destaca que, considerando a apuração da suficiência ou insuficiência de caixa ao final do exercício, incumbe à contabilidade evidenciar que o pagamento não afetará as disponibilidades constantes no balanço, mas que dependerá da arrecadação de recursos no exercício da efetiva prestação do serviço/entrega do material, o qual será base para a liquidação da despesa.

2.6.3 Condições para Inscrição de Restos a Pagar

O Decreto 93.872/1986 (BRASIL₃, 1986) dispõe acerca da impossibilidade de inscrição automática de restos a pagar não processados, impondo regras para a inscrição:

Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa.

§ 1º A inscrição prevista no **caput** como restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo ordenador de despesas. (BRASIL₃, 1986).

Assim, não existe a inscrição automática de empenhos em restos a pagar. É necessária a indicação do Ordenador de despesas, que deve observar as regras da legislação (BRASIL₃, 1986):

Art. 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

- II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;
- III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;
- IV - corresponder a compromissos assumido no exterior. (BRASIL₃, 1986).

Rosa (2011) destaca que, duas das condições acima referidas permitem a não anulação de empenhos referentes às despesas não liquidadas: I – estar vigente o prazo para cumprimento da obrigação estabelecida, e II – caso vencido o prazo para cumprimento, a liquidação esteja em curso ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação. Conforme tais condições, compreende-se “passível a inscrição da despesa não-liquidada em Restos a Pagar Não Processados, considerando que o credor assumiu a obrigação quando assinou o termo do contrato”. (ROSA, 2011, p.285)

2.6.4 Críticas ao instrumento de Restos a Pagar

Os autores Piscitelli, Timbó e Rosa (2004, p.204-205) apresentam uma crítica em relação à esta discricionariedade concedida aos gestores quando da indicação da inscrição, tendo em vista que “é comum o comprometimento indiscriminado das dotações” por meio da inscrição em restos a pagar, no intuito de evitar a “suposta ‘perda’ dos créditos disponíveis”. Os autores mencionam ainda que tal conduta é criticável na execução orçamentária, o que acaba por onerar desnecessariamente o orçamento vigente, e pressionar a execução financeira do exercício subsequente.

Na mesma linha de raciocínio, Giacomoni (2018) também critica o procedimento de inscrição de restos a pagar tendo em vista que esta prática fomenta o descompasso entre a execução orçamentária e financeira, em razão da despesa ser executada em um exercício, mas gerar efeitos financeiros somente no exercício seguinte.

No que se refere à vigência, os restos a pagar não processados terão validade até 30 de junho, do segundo ano subsequente ao da sua inscrição, com algumas exceções, período após o qual serão cancelados, conforme previsto no Decreto 93.872/1986 (BRASIL₃, 1986). No caso dos restos a pagar processados, o cancelamento dos mesmos não é possível, uma vez que tal conduta caracterizaria forma de enriquecimento ilícito, tendo em vista que o fornecedor cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração Pública não poderá deixar de pagar. Até a edição do Decreto 9.438/18

(BRASIL⁴, 2018), prescrevia em 5 (cinco) anos a dívida passiva relativa aos restos a pagar processados.

Com a edição do Decreto 9.428/18 (BRASIL⁴, 2018), foi alterada a sistemática dos restos a pagar no âmbito na União, conforme ensina Pacelli (2018) no que se refere ao seguinte ponto: o instituto da prescrição foi retirado do ordenamento jurídico. As alterações previstas no Decreto permitem concluir que, no âmbito federal, nenhum restos a pagar prescreve, e que os restos a pagar processados e os não processados liquidados não são cancelados. Os restos a pagar não processados liquidados são aqueles em que houve a liquidação efetiva, tornando-os equiparados aos restos a pagar processados, sendo, portanto, não passíveis de cancelamento.

Ainda, faz-se necessário mencionar acerca dos restos a pagar não processados e não liquidados, que em regra devem ser cancelados, exceto se restar comprovado que se enquadram em uma das seguintes situações: Sejam despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, Distrito Federal e Municípios, com execução iniciada até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição; ou sejam relacionadas ao Ministério da Saúde; Ministério da Educação, financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino ou ao Programa de Aceleração do Crescimento (PAC).

Os restos a pagar têm tido uma atenção crescente por parte do Tribunal de Contas da União, “o que culminou na edição do Acórdão no 1.039/2006, determinando à STN que estabelecesse uma sistemática de verificação dos empenhos não liquidados, para mapear ‘restos a pagar exigíveis/não exigíveis’”. (AQUINO, AZEVEDO, 2017). O TCU ressalva a manutenção de volume expressivo de restos a pagar não processados, inscritos ou revalidados, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes.

Os autores Piscitelli, Timbó e Rosa (2004) nos trazem o seguinte:

O valor dos Restos a Pagar de anos anteriores tem contribuído para restrição crescente à execução da lei orçamentária do ano em curso, quando os valores inscritos são transferidos para pagamento em outros exercícios, dentro do limite financeiro estabelecido pelo decreto de programação financeira do exercício. (PISCITELLI, TIMBÓ e ROSA, 2004, p.205).

Ainda, Castro (2010, p. 78) apresenta uma questão relevante: além do distanciamento dos conceitos de crédito e recurso, na prática o conceito de limite orçamentário entre o órgão que cuida do orçamento (Secretaria do Orçamento Federal - SOF) e o que cuida do dinheiro (Secretaria do Tesouro Nacional-STN) está cada vez maior. De acordo com Castro (2010, p. 78), a “distância tem origem na pressão dos congressistas sobre a SOF, para liberar orçamento sem se preocupar que haja recurso financeiro suficiente”. A discrepância entre essas duas secretarias consiste na figura de restos a pagar, os quais acabam por exigir “bloqueios no orçamento corrente e, posteriormente, execução com receitas arrecadadas em exercícios futuros”.

A maior crítica apresentada pelo autor é a de que os restos a pagar são pagos com receita arrecadada no exercício seguinte, os quais concorrem “com os recursos financeiros do orçamento do ano” (CASTRO, 2010, p.78-79). Outro problema apontado pelo autor é o de que os restos a pagar que passam para o exercício seguinte são os não processados, os quais “não estão a pagar e sim a executar”, o que acaba por provocar uma ruptura ao princípio da anualidade da despesa e do equilíbrio. O autor ainda nos traz o seguinte:

Na prática, a receita do ano corrente está sendo usada para pagar despesas (restos a pagar) do ano passado, sem levar em conta o fato de que isso, obviamente, subtrai valor de outra despesa planejada para o ano em curso, acarretando nova prorrogação de despesa através de “restos a pagar”, constituindo-se uma inevitável bola de neve. No extremo, corre-se o risco e chegar o dia em que não se terá orçamento, mas apenas restos a pagar (e restos a fazer). (CASTRO, 2010, p.79).

Em resumo, há um número excessivo de despesas inscritas em restos a pagar a cada ano, principalmente em restos a pagar não processados. A Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL⁵, 2000), no intuito de coibir abusos, veda que sejam contraídas obrigações nos dois últimos quadrimestres do mandato do governante sem que exista a respectiva cobertura financeira (disponibilidade de caixa), eliminando as heranças fiscais.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta seção foi elaborada com o intuito de apresentar quais métodos foram adotados para a realização da presente pesquisa. Entende-se método como um conjunto de processos que irá ser utilizado em determinada investigação, com a finalidade de alcançar um objetivo estabelecido previamente (BEUREN, 2003). Logo, no tópico seguinte, será explicitada a metodologia a ser utilizada, tendo em vista atingir os objetivos propostos no trabalho.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

A pesquisa pode ser enquadrada como descritiva, tendo em vista que apresentará as condições de inscrição de restos a pagar na Universidade Federal do Paraná. De acordo com Gil (2017), o objetivo principal é o da descrição de características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Será realizada uma pesquisa bibliográfica e documental para entender como ocorre a inscrição dos restos a pagar em uma instituição de ensino superior (IES), mais especificamente, na Universidade Federal do Paraná. No entendimento de Beuren (2003 p.86), este tipo de pesquisa “objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar”.

Ainda, será realizado um estudo de caso envolvendo o Setor de Ciências da Saúde, de forma que proporcione um “maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionados ao assunto estudado”. (BEUREN, 2003, p.84).

3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

Haverá um enfoque qualitativo, o qual permite “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. (BEUREN, 2003, p.91).

3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

As informações financeiras foram coletadas a partir de relatórios emitidos a partir do sítio do Tesouro Gerencial e do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), dos processos gerados pelo Setor de Ciências da Saúde, e inscritos em restos a pagar, nos anos de 2016, 2017 e 2018, de forma a verificar a *accountability* dos recursos públicos.

4 ESTUDO DE CASO - INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

Nesta etapa será desenvolvida a análise das condições de inscrição de restos a pagar nos anos de 2016, 2017 e 2018, na Universidade Federal do Paraná - Setor de Ciências da Saúde. Inicialmente, será realizada uma caracterização de instituição de ensino superior, um breve histórico da instituição de ensino superior e das fontes de informação para levantamento dos dados. Na sequência, foram levantados os dados e realizada as análises convenientes.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DE INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

A Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (BRASIL⁷, 1996) estabelece as diretrizes da oferta do ensino superior no Brasil, situação em que está enquadrada a UFPR, como uma instituição de ensino mantida pela União, conforme art.16, inc I.

Ainda, a Lei classifica as instituições de ensino em categorias administrativas:

Art. 19. As instituições de ensino dos diferentes níveis classificam-se nas seguintes categorias administrativas:

I - públicas, assim entendidas as criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público;

II - privadas, assim entendidas as mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado.

No caso da UFPR, a mesma se enquadra com instituição pública estatal, inteiramente financiada pelo governo federal e gratuita. Quase toda a totalidade dos recursos são provenientes de dotação na Lei Orçamentária Anual. No entanto, os recursos repassados por vezes não são suficientes, o que faz com que a Universidade recorra a outras formas de captação de recursos (arrecadação própria). Inclusive, existem propostas do Ministério da Educação de incentivar a busca de fontes alternativas de financiamento.

4.2 HISTÓRICO DA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

A Universidade Federal do Paraná (UFPR) é a universidade mais antiga do Brasil, criada em 1912, atualmente sendo referência no ensino superior para o Estado e para o Brasil. É uma autarquia de regime especial com autonomia administrativa, financeira,

didática e disciplinar, mantida pela União Federal. Criada em 1912, a Universidade começou a funcionar somente em 1913, como instituição particular, ofertando os seguintes cursos: Ciências Jurídicas e Sociais; Engenharia; Medicina e Cirurgia; Comércio; Odontologia; Farmácia e Obstetrícia.

A Primeira Guerra Mundial em 1913 trouxe a recessão econômica e com ela, as primeiras dificuldades. O governo federal, em uma tentativa de centralizar o poder sob as instituições de ensino superior, determinou o fechamento das instituições particulares. No Paraná, a alternativa encontrada para evitar o fechamento da universidade foi o desmembramento da instituição em faculdades autônomas, cada uma reconhecida individualmente pelo governo.

Por aproximadamente 30 anos buscou-se a restauração da universidade, o que foi possível somente ao final da década de 40. Em 1946 teve início a batalha pela sua federalização, o que foi possível em 1950, quando passou a chamar-se Universidade Federal do Paraná, uma instituição pública e gratuita.

A partir da sua federalização, a instituição passou por uma fase de expansão, sendo que a construção do Hospital de Clínicas (1953), do Complexo da Reitoria (1958) e do Centro Politécnico (1961) representaram sua fortificação.

Atualmente, a Universidade mantém sua configuração organizacional baseada em Setores e Departamentos. Ao todo são 14 setores, com funções de executar, coordenar e fiscalizar as unidades didático-pedagógicas e de pesquisa das áreas de conhecimento. São eles: Setor de Artes, Comunicação e Design, Setor de Ciências Agrárias, Setor de Ciências Biológicas, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Setor de Ciências Exatas, Setor de Ciências Jurídicas, Setor de Ciências da Saúde, Setor de Ciências Humanas, Setor de Ciências da Terra, Setor de Educação Profissional e Tecnológica, Setor de Educação, Setor Palotina, Setor de Tecnologia.

A UFPR possui cursos de graduação, especialização, mestrado e doutorado, distribuídos nos campus em Curitiba, litoral e interior do Estado, norteados pelo tripé entre o ensino, pesquisa e extensão, os que culmina na valorização da função social, considerando que ocorre a devolução para a comunidade em forma de conhecimento, tecnologia e cultura.

O Setor de Ciências da Saúde, objeto deste trabalho, é uma unidade gestora responsável (UGR), de acordo com o Ato Orçamentário da Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças (PROPLAN), a qual é responsável pela instrução processual, como apoio ao Ordenador de Despesa, pelo cumprimento com as disposições elencadas pelas normas aplicáveis, bem como pelo zelo com a celeridade processual na execução orçamentária e financeira, e o acompanhamento do trâmite da despesa pública.

4.3 FONTE DE INFORMAÇÕES PARA LEVANTAMENTO DOS DADOS

Esta seção foi elaborada com o intuito de apresentar quais as fontes que foram utilizadas para o levantamento e posterior análise dos dados. As informações financeiras foram coletadas a partir de relatórios emitidos a partir do sítio do Tesouro Gerencial e do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

4.3.1 Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal.

O sistema foi utilizado inicialmente apenas pelo poder Executivo, expandindo-se para os demais Poderes. Atualmente, é utilizado pelos órgãos da Administração Pública direta federal, das autarquias, fundações e empresas estatais dependentes. Por meio deste sistema é que se faz o controle dos saldos e a transferência de recursos entre as unidades gestoras. A partir do acesso ao sistema Tesouro Gerencial é possível a obtenção de informações extraídas do sistema.

Como modalidades de uso, o SIAFI permite aos órgãos a utilização de forma total ou parcial. A modalidade de uso total permite, além de outras características, o processamento de todos os atos e fatos de determinado órgão, incluindo o tratamento de recursos próprios, bem como a sujeição dos procedimentos orçamentários e financeiros do órgão ao tratamento padrão do SIAFI, incluindo o uso do Plano de Contas do Governo Federal. O sistema se constitui na base de dados orçamentários, financeiros e contábeis para todos os efeitos legais.

Na modalidade de uso parcial, as principais características de utilização do sistema são: não permite o tratamento dos recursos próprios do órgão e não substitui a contabilidade do órgão, sendo necessário o envio dos balancetes para a incorporação de saldos. Esta modalidade permite a execução dos recursos previstos no Orçamento Geral da União.

Considerando que é obrigatória a utilização na modalidade de uso total por parte dos órgãos e das entidades do Poder Executivo que integram o Orçamento Fiscal e de Seguridade Social, a UFPR utiliza o sistema nesta modalidade.

4.4 DESENVOLVIMENTO DA ANÁLISE DE DADOS E INFORMAÇÕES

A partir do levantamento de dados, identificou-se que os principais requisitos do Decreto 93.872/86 (BRASIL³, 1986), indicados para a inscrição de restos a pagar não-processados no Setor de Ciências da Saúde – UGR 153725 – da Universidade Federal do Paraná são: Inciso I - Vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida e, Inciso II - Vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em cursos a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor.

No caso da inscrição de restos a pagar processados, por se tratar de uma despesa já liquidada, a instrução processual não necessita de parecer do ordenador de despesas da unidade executora.

A análise dos dados levantados foi feita separadamente, no intuito de verificar em qual das modalidades (restos a pagar processados ou restos a pagar não processados) havia maior incidência de inscrição. Considerando que o Setor de Ciências da Saúde executa recursos recebidos do Tesouro Nacional (fontes 0112 e 8100), por meio da Lei Orçamentária Anual; bem como de recursos arrecadados diretamente (8250 e 8280) e de outras fontes (como por exemplo, fonte 8188 - recurso proveniente de emenda parlamentar), na elaboração da tabela foi realizada a separação por fonte de recurso.

Na Tabela 1 é possível verificar que houve a inscrição somente de 11 empenhos na condição de restos a pagar processados (empenhos já liquidados e pendentes de

pagamento), nos anos de 2016 a 2018, um número pouco significativo frente à quantidade de empenhos registrados, o qual será mencionado na sequência.

TABELA 1 – RESTOS A PAGAR PROCESSADOS - QUANTIDADE

FONTE		2016	2017	2018
0112	RECURSOS ORDINÁRIOS – TESOIRO NACIONAL	1	2	-
8250	RECURSOS NAO-FINANCEIROS DIRETAM. ARRECADADOS	1	-	-
6153	CONTRIBUICAO P/FINANCIAM.DA SEGURIDADE SOCIAL	3	1	-
8188	REMUNERACAO DAS DISPONIB. DO TESOIRO NACIONAL	-	-	3
TOTAL		5	3	3

FONTE: Tesouro Gerencial (2019)

No que se refere aos empenhos inscritos na modalidade de não processados (pendentes de liquidação e pagamento), o número é mais expressivo. Houve a inscrição de 508 processos no mesmo período considerado acima, conforme pode-se verificar na Tabela 2:

TABELA 3 - RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS - QUANTIDADE

FONTE		2016	2017	2018
0112	RECURSOS ORDINÁRIOS – TESOIRO NACIONAL	121	83	-
8100	RECURSOS ORDINÁRIOS – TESOIRO NACIONAL	-	-	51
8250	RECURSOS NAO-FINANCEIROS DIRETAM. ARRECADADOS	58	39	54
6151	CONTR.SOCIAL S/O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS	-	0	1
6153	CONTRIBUICAO P/FINANCIAM.DA SEGURIDADE SOCIAL	1	-	18
8280	RECURSOS FINANCEIROS DIRETAMENTE ARRECADADOS	-	22	41
8188	REMUNERACAO DAS DISPONIB. DO TESOIRO NACIONAL	0	-	18
TOTAL		180	145	183

FONTE: Tesouro Gerencial (2019)

Quando da análise da quantidade de empenhos inscritos em restos a pagar em relação à quantidade de empenhos registrados, é possível verificar que nos 3 anos analisados o percentual de inscrição em restos a pagar foi superior a 30% dos processos, ou com um percentual muito próximo a este.

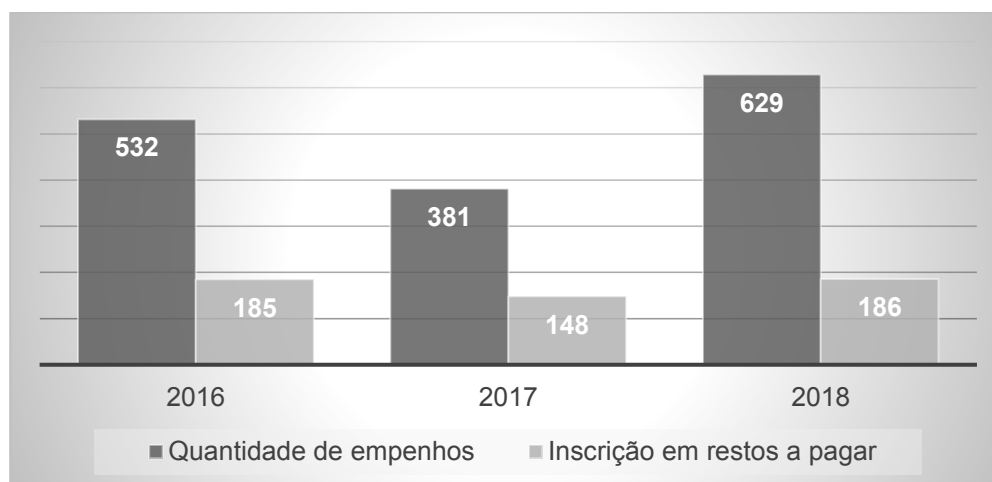
TABELA 4 - QUANTIDADE DE EMPENHOS X INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR

	2016	2017	2018
Quantidade de empenhos registrados	532	381	629
<i>Inscrição em restos a pagar</i>	185	148	186
Processados	5	3	3
Não processados	180	145	183
% de empenhos inscritos em Restos a pagar	34,77%	38,85%	29,57%
Processados em relação aos inscritos	2,70%	2,03%	1,61%
Não processados em relação aos inscritos	97,30%	97,97%	98,39%

FONTE: Autora (2019)

Os empenhos inscritos em restos a pagar não processados são expressivamente maiores percentualmente que os empenhos inscritos na condição de restos a pagar processados, indo ao encontro do que menciona a literatura, quando se refere à discricionariedade concedida ao gestor para a inscrição de empenhos em restos a pagar não processados.

FIGURA 1 - QUANTIDADE DE EMPENHOS X INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR



FONTE: Autora (2019)

Avaliando as inscrições em termos de valores, tem-se que na condição de empenhos processados foram inscritos no valor total de R\$ 434.932,81 no período de

2016 a 2018, tendo sido inscritos R\$ 14.902,95 em 2016, R\$ 389.300,00 em 2017 e R\$ 30.729,86 em 2018.

TABELA 5 - RESTOS A PAGAR PROCESSADOS – VALOR (em R\$)

FONTE		2016	2017	2018
0112	RECURSOS ORDINÁRIOS – TESOIRO NACIONAL	5.980,00	189.300,00	-
8250	RECURSOS NAO-FINANCEIROS DIRETAM. ARRECADADOS	2.845,00	-	-
6153	CONTRIBUICAO P/FINANCIAM.DA SEGURIDADE SOCIAL	6.077,95	200.000,00	-
8188	REMUNERACAO DAS DISPONIB. DO TESOIRO NACIONAL	-	-	30.729,86
TOTAL		14.902,95	389.300,00	30.729,86

FONTE: Tesouro Gerencial (2019)

Em relação aos empenhos inscritos em restos a pagar na condição de não processados foram inscritos processos no valor total de R\$ 3.674.554,40, no período de 2016 a 2018, tendo sido inscritos R\$ 1.116.715,93 em 2016, R\$ 1.076.874,93 em 2017 e R\$ 1.480.963,54 em 2018.

TABELA 6 - RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS – VALOR (em R\$)

FONTE		2016	2017	2018
0112	RECURSOS ORDINÁRIOS – TESOIRO NACIONAL	954.982,33	404.986,83	-
8100	RECURSOS ORDINÁRIOS – TESOIRO NACIONAL	-	-	200.286,67
8250	RECURSOS NAO-FINANCEIROS DIRETAM. ARRECADADOS	159.733,30	77.704,32	184.648,03
6151	CONTR.SOCIAL S/O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS	-	-	876.300,00
6153	CONTRIBUICAO P/FINANCIAM.DA SEGURIDADE SOCIAL	2.000,30	500.000,00	49.970,89
8280	RECURSOS FINANCEIROS DIRETAMENTE ARRECADADOS	-	94.183,78	72.578,41
8188	REMUNERACAO DAS DISPONIB. DO TESOIRO NACIONAL	-	-	97.179,54
TOTAL		1.116.715,93	1.076.874,93	1.480.963,54

FONTE: Tesouro Gerencial (2019)

O valor inscrito na condição de restos a pagar não processados foi superior aos inscritos na condição de processados, o que já havia sido constatado quando da análise da quantidade de empenhos inscritos em restos a pagar.

TABELA 7 – VALOR EMPENHADO X INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR

Descrição	2016	2017	2018
Valor empenhado	4.053.227,21	3.723.653,10	3.271.125,97
<i>Valor inscrito em restos a pagar</i>	1.131.618,88	1.466.174,93	1.511.693,40
RP processados	14.902,95	389.300,00	30.729,86
RP não processados	1.116.715,93	1.076.874,93	1.480.963,54
<i>% de valores de empenhos inscritos em Restos a Pagar</i>	27,92%	39,37%	46,21%
<i>Restos a pagar cancelados</i>	47.373,71	50.636,85	2.904,03
<i>% de empenhos cancelados</i>	4,19%	3,45%	0,19%

FONTE: Autora (2019)

Fazendo uma análise do valor de restos a pagar que foram cancelados nos exercícios seguintes (em relação aos valores inscritos), verifica-se que o percentual de cancelamento dos 3 anos foi inferior a 5%, um valor pouco expressivo, o que indica que os empenhos inscritos como restos a pagar foram liquidados e pagos no exercício seguinte. Grande parte dos empenhos inscritos são entregues pelos fornecedores em razão cobrança realizada pela Universidade para que a entrega do empenho seja realizada, tendo em vista que a não entrega pode ocasionar na abertura de processo de apuração de responsabilidade do fornecedor, o que pode ensejar na aplicação de penalidades previstas em edital.

Quando da análise do valor inscritos em restos a pagar em relação ao valor empenhado (considerando todas as fontes de recursos), é possível verificar que nos 3 anos analisados o percentual de inscrição em restos a pagar foi superior a 25%, aumentando progressivamente.

FIGURA 2 - VALOR INSCRITO EM RESTOS A PAGAR



FONTE: Autora (2019)

Não é possível afirmar com exatidão que essa seja a causa do alto volume de inscrição no estudo de caso em questão, no entanto, uma das possíveis explicações para o alto percentual de inscrição pode ser a discricionariedade concedida aos gestores quando da indicação da inscrição, no intuito de evitar a “suposta” perda dos créditos orçamentários, o que é corroborado por Piscitelli, Timbó e Rosa (2004, p.204-205).

Consoante Giacomoni (2018), existem práticas negativas comuns na gestão pública brasileira, que concentram as liberações financeiras ao final do exercício, o que acaba por provocar um número grande de empenhos, no intuito de aproveitamento dos créditos orçamentários. Em razão destas circunstâncias, não resta tempo hábil para a realização efetiva da despesa, e ocorre um grande volume de inscrição de empenhos não processados em restos a pagar.

Castro (2010) menciona que os restos a pagar não processados são pagos com recursos arrecadados no exercício financeiro seguinte ao qual são inscritos, afetando a programação financeira do exercício, sendo utilizada a receita do ano corrente para pagar as despesas do ano passado.

Na Tabela 7 - verifica-se que, nos 3 anos analisados os restos a pagar representaram financeiramente quase 30% das liquidações totais, o que pode ser o primeiro dos indicativos de que de fato o pagamento dos restos a pagar não processados afeta a programação financeira do ano seguinte. No entanto, para uma análise deste argumento de forma aprofundada seria necessário um estudo mais aprofundado,

envolvendo a Universidade Federal do Paraná e todos os repasses financeiros realizados pela Secretaria do Tesouro Nacional.

TABELA 8 - RESTOS A PAGAR X LIQUIDAÇÕES TOTAIS

ANO	ITEM	VALOR	% RNP pagos em relação às liquidações totais
2016	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS PAGOS	1.389.963,49	32%
	LIQUIDACOES TOTAIS (EXERCICIO E RPNP)	4.326.474,77	
2017	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS PAGOS	1.063.766,84	29%
	LIQUIDACOES TOTAIS (EXERCICIO E RPNP)	3.712.545,31	
2018	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS PAGOS	819.160,65	29%
	LIQUIDACOES TOTAIS (EXERCICIO E RPNP)	2.809.323,08	

FONTE: Autora (2019)

Caso uma dívida seja reconhecida no exercício financeiro e não se verifique empenho inscrito em restos a pagar, tanto em razão da anulação ou da não emissão da nota de empenho no momento conveniente, esta pode ser paga por meio da rubrica despesa de exercício anterior (DEA), por meio de processo de reconhecimento de dívida, no qual o ordenador de despesas fica obrigado a verificar as eventuais responsabilidades, bem como aplicar sanções. Como o objeto deste trabalho não era a ocorrência deste tipo de pagamento, nenhum dado foi coletado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final do exercício financeiro existem diversos produtos não entregues, serviços não executados pelos fornecedores, bem como notas fiscais pendentes de implemento de condição (art. 58 da Lei 4.320/1964). A legislação brasileira permite que, caso uma despesa não seja paga ao término do exercício financeiro (31/12), esta possa ser inscrita em restos a pagar, e o pagamento poderá ser realizado no exercício subsequente, caso se conclua os estágios faltantes da execução da despesa.

Em relação aos principais requisitos para a inscrição de restos a pagar, a legislação permitiu verificar que a inscrição ocorre a partir de instrução processual e de indicação do ordenador de despesas, a partir das condições definidas na legislação para inscrição estabelecidas pelo Decreto 93.872/86.

Quanto ao enquadramento considerando o parecer do ordenador de despesas, este permitiu comparar os dois tipos de modalidades de inscrição em restos a pagar processados e não processados. Pacelli (2018) aponta que uma destas condições previstas no Decreto permite a inclusão de restos a pagar “no interesse da administração”, o que acaba por permitir uma discricionariedade para que os gestores consigam justificar, e, portanto, enquadrar na condição de restos a pagar não processados, no caso de não ser possível enquadrar em uma situação mais específica.

No que se refere ao mapeamento dos principais processos para a inscrição de restos a pagar na instituição objeto deste trabalho, verificou-se a alta incidência de inscrição de empenhos em restos a pagar, em percentual superior a 25% em relação ao orçamento executado, nos três anos analisados.

A literatura aponta que uma das possibilidades do volume de inscrições elevado seja a discricionariedade concedida ao gestor na indicação das condições, mencionada na legislação. Isso porque ao final do exercício financeiro os gestores se veem diante de um cronograma rigoroso de encerramento de exercício, e no intuito de evitar uma “suposta” perda de créditos orçamentários, por falta de planejamento acabam por realizar empenhos dentro de um exercício, que serão entregues pelos fornecedores somente no exercício seguinte.

A partir da identificação dos principais requisitos para inscrição, levantamento do enquadramento legal e mapeamento de processos, foi possível atender ao objetivo geral

deste trabalho, o qual consistiu na análise das condições para a inscrição de restos a pagar processados e não processados na Universidade Federal do Paraná – Setor de Ciências da Saúde, nos anos de 2016, 2017 e 2018.

Uma limitação encontrada na elaboração deste trabalho foi o período temporal, bem como a delimitação do setor a ser analisado, considerando que uma amplitude maior de análise poderia permitir a realização de estudos e comparações com outras instituições de ensino, objetivando analisar se os percentuais encontrados são preocupantes ou não, como parâmetro de avaliação da execução das despesas dos exercícios a serem analisados.

Para estudos futuros, sugere-se um estudo mais aprofundado, envolvendo a Universidade Federal do Paraná e as outras instituições de ensino, bem como todos os repasses financeiros realizados pela Secretaria do Tesouro Nacional, no intuito de verificar os efeitos da inscrição de restos a pagar na programação financeira do exercício seguinte. Além de considerar o impacto nas futuras distribuições de recursos para as Instituições de Ensino Superior do Brasil.

REFERÊNCIAS

AQUINO, A. C. B. de; AZEVEDO, R. R. de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. **Revista de Administração Pública**, v. 51, n. 4, p. 580-595, 2017.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade - teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL₁ - Código Tributário Nacional

BRASIL₂ - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

BRASIL₃ - Presidência da República – Legislação. Decreto nº 93.872/86 – Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.

BRASIL₄ - Presidência da República – Legislação. Decreto nº 9.428/2018 – Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, para dispor sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados.

BRASIL₅ - Presidência da República – Legislação. Lei Complementar nº 101/2000 – Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL₆ - Presidência da República – Legislação. Lei nº 4.320/64 – Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL₇ - Presidência da República – Legislação. Lei nº 9.394/96 – Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional.

BRASIL₈- TESOUREIRO NACIONAL. <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br> /> Acesso: 28 mar. 2019.

CARVALHO, D. **Orçamento e contabilidade pública**. 6ª edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2010.

DA SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 9ª edição. Editora Atlas SA, 2011.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 17ª edição. São Paulo: Atlas, 2018.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2017

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública**. 14ª edição. São Paulo: Atlas, 2014.

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 8ª Edição, 2018

PACELLI, G. **Administração Financeira e Orçamentária – 3D (2018)**. 1ª edição. Salvador: Editora Juspodivm, 2018

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F.; ROSA, M. B. **Contabilidade pública**. 8ª edição. São Paulo: Editora Atlas SA, 2004.

ROSA, M. B. **Contabilidade do Setor Público**. Editora Atlas SA, 2011.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA (UFPR). **Secretaria dos Órgãos Colegiados**. Curitiba, 2019 em: <<http://www.soc.ufpr.br/portal/wp-content/uploads/2017/12/EstatutodaUFPRver061217.pdf>> Acesso: 25 mar. 2019.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANA (UFPR). **Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças**. Curitiba, 2019 em: <<http://www.proplan.ufpr.br/portal/wp-content/uploads/2019/02/ATO-01-2019.pdf>> Acesso: 25 mar. 2019.